

**Paweł Borszowski**

ORCID: 0000-0003-3570-2101

Uniwersytet Wrocławski

pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Rodzaj artykułu: oryginalny artykuł naukowy

## Definicja legalna sztucznego sposobu działania

**Słowa kluczowe:** definicje legalne, określenia nieostre, sztuczny sposób działania

### Uwagi ogólne

W kształcie normatywnym unikania opodatkowania ustawodawca jako jedną z kluczowych definicji legalnych wprowadził określenie sztucznego sposobu działania. Pogląd, że jest to jedna z definicji podstawowych w kwestii zastosowania unikania opodatkowania, wynika nie tylko z jej objętości, lecz także ze znaczenia. Prawodawca uzależnia bowiem zastosowanie unikania opodatkowania od stwierdzenia, czy sposób działania był sztuczny. Już samo umieszczenie tego wyrażenia na końcu definicji legalnej unikania opodatkowania w art. 119 a o.p.<sup>1</sup> ma znaczenie przesądzające co do jego przyjęcia. Inaczej mówiąc, pozostałe elementy składowe tej definicji powinny być ocenione z punktu widzenia jej spełnienia.

Definicję legalną sztucznego sposobu działania, a właściwie odnoszącą się do sytuacji, która nie jest kwalifikowana jako sztuczny sposób działania, należy uznać za definicję ograniczającą nieostrość przepisów prawa podatkowego. Chodzi o wyróżnienie tego rodzaju definicji na podstawie pewnych determinantów jej formuło-

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. (dalej: o.p.).

wania określonych w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>2</sup>. W kształcie normatywnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania prawodawca wykorzystuje w dużym stopniu tego rodzaju definicje. Wobec tego ich wnikliwa analiza, zarówno co do zakresu, jak i co do spełnienia determinantów wprowadzenia, jest istotna dla oceny poprawności przyjętej regulacji tej klauzuli.

Wydaje się, że jednym z najistotniejszych zagadnień dla oceny jest spełnienie determinantów wprowadzenia tej definicji. Należy bowiem zauważyć, że ogół konstrukcji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oparty jest z jednej strony na określeniach nieostrych, z drugiej zaś na definicjach legalnych. A zatem ustawodawca podatkowy niejako w założeniu programuje pewien obszar nieostrości, który „przedstawiony jest” przez poszczególne określenia nieostre, takie jak unikanie opodatkowania i dalsze, bardziej szczegółowe zakresowo wyrażenia — na przykład sztuczny sposób działania. Zważywszy na to, wypada zatem uznać, że mamy do czynienia z pewnym wyjściowym obszarem nieostrości, który jest wyznaczony pojęciem „unikanie opodatkowania” i obszarami nieostrości, będące konsekwencją zastosowania dalszych określeń nieostrych, w tym także sztucznego sposobu działania.

Wprowadzenie tych środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego to dopiero pierwszy etap ukazywania konstrukcji unikania opodatkowania. Kolejnym są definicje legalne tych określeń, a zatem definicje legalne ograniczające ich nieostrość. Rolą tych definicji jest przede wszystkim „wyłapanie” obszaru nieostrości i jego wyodrębnienie, a dalej — ograniczenie. Uwzględniając relację między wyjściowym a pozostałymi obszarami nieostrości, należy także wskazać związek między definicjami, które służą ograniczeniu nieostrości tych obszarów. Skoro zatem wyjściowym obszarem nieostrości jest ten przynależący definicji legalnej unikania opodatkowania, kolejne, a zatem także sztuczne sposoby działania, przynależą pozostałym definicjom, w tym definicji sztucznego sposobu działania. Dlatego też obszar nieostrości odpowiadający sztuczemu sposobowi działania mieści się w tym, który ma charakter wyjściowy, a więc wynikający z definicji legalnej sztucznego sposobu działania. Jest to podstawowe założenie, które warto rozpatrywać w kontekście samej definicji unikania opodatkowania, stąd też wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Kolejnym jest bowiem analiza definicji sztucznego sposobu działania — jej konstrukcja jest istotna z punktu widzenia spełnienia wskazanego już założenia, jednak na dalszej płaszczyźnie, a zatem jego urzeczywistnienia w tej konstrukcji. Dlatego też istotne są akcentowane już determinanty jej wprowadzenia. Celem niniejszego artykułu jest próba ustalenia determinantów wprowadzenia definicji legalnej sztucznego sposobu działania i ocena ich spełnienia.

---

<sup>2</sup> Rozporządzenie z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2016 r. poz. 283. W kwestii pewnych determinantów prowadzenia tej definicji zob. P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski et al., Warszawa 2019.

## 1. Determinant wyjściowy

Analiza tego środka techniki prawodawczej z uwzględnieniem pewnych podstaw formułowania definicji ograniczającej nieostrość z rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>3</sup> pozwala wskazać determinant wyjściowy oraz realizacji w odniesieniu do sztucznego sposobu działania. Przy tym determinant wyjściowy należy postrzegać na dwóch poziomach analizy. Pierwszym z nich jest istnienie określenia nieostrego w postaci wyrażenia „sztuczny sposób działania”, a następnie (drugi poziom) jego wymóg ograniczenia urzeczywistniany *de facto* przez poszczególne regulacje stanowiące wskazanie, na czym nie polega sztuczny sposób działania. Unormowania te pełnią w rezultacie podwójną funkcję. Z jednej strony znajdują się niejako na poziomie drugim, gdy chodzi o determinant wyjściowy, gdyż są wskazaniem, co nie jest sztucznym sposobem działania. Z drugiej zaś strony są pewnym pomostem między determinantem wyjściowym a tymi, które można określić jako determinanty realizacji, gdyż także służą wyrażeniu, na czym polega tak ukazane działanie.

Rozpatrując determinant wyjściowy, a zatem istnienie określenia nieostrego, które prowadzi do powstania obszaru nieostrości, w tym przypadku wypada przyjąć, że został on spełniony ze względu na nieostrość wyrażenia „sztuczny sposób działania”. Istnienie danego określenia nieostrego nie przesądza jeszcze o konieczności wprowadzenia definicji, gdyż na etapie jego analizy, biorąc pod uwagę jej pierwszy poziom, należy dokonać oceny konieczności ograniczenia tej nieostrości. Celowo wskazano na konieczność ograniczenia tej nieostrości jako pewne kryterium, które powinno być charakterystyczne dla rozwiązań przyjętych w prawie podatkowym, a zatem w prawie publicznym z administracyjnoprawną metodą regulacji. Uwzględniając bowiem rozwiązanie zaproponowane w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>4</sup>, wyrażenie pożądane ograniczenie nieostrości jest też określeniem nieostрым, które służy do uelastycznienia tekstu aktu normatywnego. Dlatego wypada je rozpatrywać w odniesieniu do danej gałęzi prawa i przyjętej dla tej gałęzi metody regulacji. Toteż gdy stosowana jest cywilnoprawna metoda regulacji, nie należy posługiwać się wyłącznie kryterium konieczności ograniczenia nieostrości, albowiem rozwiązania te powinny być dostosowane do istoty danego unormowania, danej instytucji prawnej i zasady swobody kontraktowej. Natomiast w rozwiązaniach funkcjonujących w prawie podatkowym zastosowanie kryterium konieczności ograniczenia nieostrości, po pierwsze, wynika z istoty administracyjnoprawnej regulacji, po drugie zaś, jest skutkiem samego kryterium konieczności użycia danego określenia nieostrego w tym obszarze prawa. Stąd też ustawodawca

<sup>3</sup> Chodzi o § 146 ust. 1 pkt 2, w którym wskazano, że podstawą formułowania definicji danego określenia jest, gdy dane określenie jest nieostre, natomiast pożądane jest ograniczenie jego nieostrości.

<sup>4</sup> Chodzi o przytoczone już wyrażenie wskazujące w § 146 ust. 1 pkt 2 na pożądane ograniczenie nieostrości.

podatkowy już na etapie umieszczania danego środka legislacyjnego zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego powinien rozważyć, czy jednocześnie z jego umieszczeniem lub jako skutek jego zakresu należy wprowadzić definicję legalną.

Prawodawca w strukturze klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zdecydował się ulokować definicję legalną sztucznego sposobu działania. Jest to rozwiązanie właściwe, gdyż istnienie kryterium konieczności ograniczenia tej nieostrości jest skutkiem, po pierwsze, formy regulacji, jaką zastosował ustawodawca w ramach klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, gdzie definicje legalne doprecyzowują wywołany obszar nieostrości, po drugie, istoty samego wyrażenia odnoszącego się do sztucznego sposobu działania. Wskazanie, jakie zachowania będą *de facto* konkretyzacją tak wyrażonego sposobu działania, powinno bowiem zostać sformułowane ustawowo w ramach konstrukcji tej klauzuli. Chodzi o wyodrębnienie i jednocześnie ograniczenie obszaru nieostrości dla zwrotu sztuczności oraz sposobu działania odniesionego do tej sztuczności.

Gdy się bada determinant wyjściowy sztucznego sposobu działania w ramach pierwszego poziomu analizy, nie ma wątpliwości, że został spełniony. Ponadto wypada zauważyć, że jego urzeczywistnienie jest dodatkowo uzasadnione konwencją terminologiczną, jaką zastosował ustawodawca w obowiązującym stanie prawnym, a zatem po zmianach dokonanych z dniem 1 stycznia 2019 roku. Warto zatem podkreślić, że w ramach unikania opodatkowania wskazano na konieczność oceny zachowania jako sztucznego sposobu działania, podczas gdy sama definicja legalna badanego pojęcia ma konstrukcję złożoną, gdyż w podstawowym zakresie ustawodawca wskazuje, jaki sposób działania nie jest sztuczny, podczas gdy w dalszej części regulacji wyrażono, co się uwzględni w ocenie, że sposób działania był sztuczny. Można jednocześnie nadmienić, że taki sposób unormowania, gdy w definicji wyjściowej, to jest unikania opodatkowania, eksponuje się zachowanie będące sztucznym sposobem działania, a w podstawowym zakresie definicji tego wyrażenia sformułowano, co nie jest sztucznym sposobem działania, jest rozwiązaniem poprawnym. Dlatego też nie powinno być oceniane jako rozszerzenie obszaru nieostrości w stosunku do tego, który można było ustalić w poprzedniej „wersji” owego unormowania. Jeżeli ustawodawca najpierw podaje *de facto* pewne dyrektywy oceny zachowania, niebędące sztucznym sposobem działania, to w większym stopniu służy realizacji zasady pewności w prawie podatkowym<sup>5</sup>, które w obszarze regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odgrywa rolę szczególną.

W dalszej kolejności istotne jest dokonanie oceny spełnienia tego determinantu w ramach drugiego poziomu analizy, a zatem tych umownie nazwanych elementów definicji legalnej sztucznego sposobu działania, które służą ograniczeniu jego nieostrości. W tym badaniu ważne jest dokonanie oceny stopnia ograniczenia nie-

---

<sup>5</sup> Na temat zasady pewności B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 19 n.

ostrości przez wprowadzone elementy tej definicji. Wykracza to jednak poza ramy niniejszego opracowania nie tylko ze względów objętościowych, lecz także tematyki. Celem jest bowiem ukazanie tych determinantów i ocena ich spełnienia. Wobec tego należy też rozpatrzyć, czy regulacje użyte w art. 119c § 1 o.p. służą ograniczeniu obszaru nieostrości bez badania stopnia tego ograniczenia.

W celu oceny spełnienia tego determinantu wypada zatem, po pierwsze, rozpatrzyć sposób regulacji art. 119c § 1 o.p. z punktu widzenia kształtu tego unormowania i uwidocznienia jego zakresu poprzez poszczególne, umownie nazwane elementy definicji, po drugie zaś, należy zbadać poszczególne wyrażenia użyte do tworzenia tych elementów definicji z punktu widzenia wyjściowego obszaru nieostrości, który podlega ograniczeniu.

Zważywszy więc na kształt tego unormowania, a tym samym zakres, który służy ograniczeniu obszaru nieostrości, widać, że zasadniczo cel tego rozwiązania, a zatem ograniczenie obszaru nieostrości został osiągnięty. W pierwszym zdaniu ustawodawca podatkowy jednoznacznie wskazuje bowiem, jaki sposób zachowania się, to jest działania (o ile będzie realizowane), należy uznać za sztuczny. Ten sposób działania ustawodawca „rozpisuje”, odnosząc się do konkretnych okoliczności, w jakich jest ono realizowane, i jednocześnie takich, które niejako nakazują przyjąć ten sposób działania. W dalszej kolejności normodawca kwalifikuje to działanie przez kryterium podmiotu działającego rozsądnie i kierującego się jednocześnie celami zgodnymi z prawem. Ustawodawca jako kluczowy element definicyjny sztucznego sposobu działania w ramach determinantu wyjściowego traktuje wskazanie przyczyn, które są motywacją działania, zarówno podejmowanego, jak i realizowanego. Chodzi o zachowanie się w znacznej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Działanie realizowane z takich przyczyn, uwzględniając wskazane kryterium i kierowanie się zgodnymi z prawem celami, uzasadnia przyjęcie, że nie było sztuczne. Normodawca punkt ciężkości tej definicji kładzie zatem na motywację określonego działania. Potwierdzeniem tego jest zdanie drugie art. 119c § 1 o.p., w którym wskazano przykładowe sytuacje niezaliczane do tych przyczyn, a zatem celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Jeśli zatem zakres tego unormowania, a wraz z tym wyróżnione elementy pozwalają uznać, że cel, jaki przyświecał ustawodawcy, został spełniony, to pewne wątpliwości mogą się pojawić, gdy chodzi o rozpatrywanie kształtu tych poszczególnych elementów. Podstawowe założenie wynikające z zastosowania determinantu wyjściowego na tym drugim poziomie analizy to konieczność zachowania obszaru nieostrości, który także możemy nazwać wyjściowym, przez poszczególne wyrażenia użyte do konstrukcji tej definicji. Gdy sformułowanie danego określenia nieostrego prowadzi do takiego obszaru nieostrości, który niejako wychodzi poza obszar wyjściowy, cel, jaki ustawodawca założył, jest trudny do zrealizowania z konsekwencjami co do możliwości stosowania nie tylko tej analizowanej definicji, lecz także całej instytucji.

Rozpatrując zatem kształt normatywny poszczególnych elementów definicji z art. 119c § 1 o.p., wypada podkreślić, że przy wskazaniu kryterium podmiotu

działającego rozsądnie i kierowaniu się celami zgodnymi z prawem nie dochodzi do przekroczenia wyjściowego obszaru nieostrości. Można ewentualnie podjąć próbę rozważenia zasadności wprowadzenia definicji kryterium podmiotu działającego rozsądnie. Uzasadnienie do takiego zabiegu legislacyjnego w tym przypadku nie wynika z wymogu wskazania, lecz *de facto* ograniczenia obszaru nieostrości, by niejako zderzyć go z tym, który jest kwalifikowany jako wyjściowy. Warto bowiem zauważyć, że ustawodawca posługuje się wyrażeniem odnoszącym się do tego kryterium w definicji czynności odpowiedniej dwukrotnie, to jest w pierwszym przypadku jako wyznacznik czynności realizowanej jako odpowiednia (w założeniu), a zatem jako jedno z zasadniczych wymogów tej czynności, w drugim zaś, odnosząc się do sztucznego sposobu działania, które w swej konstrukcji także odwołuje się do tego kryterium. Powstaje zatem wątpliwość, czy ustawodawca odróżnia dwa rodzaje ustalania tego kryterium, to jest oddzielnie dla definicji sztucznego sposobu działania i czynności odpowiedniej. W celu wyeliminowania tej wątpliwości warto rozważyć umieszczenie definicji legalnej tego kryterium.

Zasadnicze wątpliwości co do spełnienia rozpatrywanego determinantu wiążą się ze zwrotem dotyczącym podkreślonej już motywacji podejmowanego i realizowanego działania, które nie jest uznawane za sztuczny sposób działania. Ustawodawca podatkowy posługuje się bowiem sformułowaniem wskazującym, że chodzi o działanie realizowane w znacznej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Zwrot ten może bowiem powodować trudności w ustaleniu obszaru nieostrości i jego dopasowaniu do tego, który uznany jest za wyjściowy. Przede wszystkim wątpliwość może budzić już samo określenie „przyczyny ekonomiczne”. Do tego określenia nieostrego ustawodawca dodaje kolejne wyrażenie, będące także określeniem nieostrym i wskazujące na przyczyny uzasadnione. Nie ma zatem pewności, jaki jest zakres pojęciowy przyczyn ekonomicznych, ponadto czy chodzi o takie przyczyny, które miały niejako od początku charakter przyczyn ekonomicznych, czy również takie, które tego charakteru „nabrały” w trakcie realizowanego działania podatnika. Ponadto nie ma pewności co do tego, czy wystarczająca jest jedna z przyczyn ekonomicznych, czy konieczne jest stwierdzenie co najmniej dwóch z nich, czy mogą one mieć charakter mieszany, to znaczy być ekonomicznymi i innymi, co decyduje, że jedna z nich jest kwalifikowana jako ekonomiczna? Już z tych powodów należałoby postulować wprowadzenie definicji legalnej nie tylko odnoszącej się do przyczyn ekonomicznych, lecz także do takich, które są uzasadnione. Definicja ta niewątpliwie pozwoliłaby ograniczyć obszar nieostrości i dostosować go do tego, który jest kwalifikowany jako wyjściowy. Ustawodawca mógłby posłużyć się także definicją podającą cechy umożliwiające zakwalifikować daną przyczynę jako ekonomiczną (uzasadnioną) i jednocześnie wskazać kilka tego rodzaju przykładowych.

O ile zatem ograniczenie obszaru nieostrości można uzyskać przez wprowadzenie definicji legalnej uzasadnionej przyczyny lub uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, problem może powodować dodane przez ustawodawcę kolejne określenie nieostre jako pewnego dodatkowego wyznacznika realizowanego działania. Wydaje

się, że dodanie tego określenia nieostrego zwiększa obszar nieostrości, powodując *de facto* trudności z zastosowaniem definicji zachowania, które nie jest uznawane za sztuczny sposób działania. To swoiste nagromadzenie określeń nieostrych przy determinancie wyjściowym analizowanej definicji należałoby wyeliminować, pozostawiając jedynie wyrażenie wskazujące na uzasadnione przyczyny ekonomiczne.

## 2. Determinanty realizacji

Jak wskazano, w definicji sztucznego sposobu działania prawodawca podaje także przykładowe sytuacje, które mogą potwierdzać ocenę, że sposób działania był sztuczny. Ze względu na ich znaczenie można je nazwać mianem determinantów realizacji. Wskazują bowiem, co może być rozważane w konkretnym przypadku przy ocenie, czy zachowanie danego podmiotu spełnia kwalifikacje jako sztuczny sposób działania. Jest to rozwiązanie poprawne konstrukcyjnie, gdyż ustawodawca ukazuje, jakie sytuacje są uwzględniane do oceny danego zachowania. Jednak zważywszy na akcentowany już obszar wyjściowy nieostrości będący konsekwencją zastosowania determinantu wyjściowego, należałoby postulować dokonanie drobnych zmian ustawodawczych w celu lepszego dopasowania tych dwóch determinantów, a przede wszystkim zapewnienia, że obszar nieostrości wynikający z regulacji art. 119c § 2 o.p. będzie odpowiadał uznanemu za wyjściowy. Ponadto wypada zauważyć, że determinanty realizacji mogą być stosowane jednocześnie lub w różnych konfiguracjach w zależności od tego, jak przedstawia się to w danym stanie faktycznym.

Wydaje się zatem, że należałoby rozważyć zmianę początkowej części sformułowania tego przepisu, albowiem te sytuacje nie tylko mogą potwierdzać sztuczny sposób działania, lecz na niego „wprost” wskazują. Skoro przepis ten jest sformułowany w taki sposób, że *de facto* wprowadza jedynie przykładowe sytuacje, w konkretnym przypadku, oprócz tych wskazanych przez ustawodawcę, także inne mogą być rozważane. Obecne rozwiązanie, ze względu na wyjściowy obszar nieostrości, może powodować obawy o jego spełnienie przez determinanty realizacji. Niewątpliwie pojawiają się nie tylko sytuacje, które zostały wskazane, lecz także te, które będą brane pod uwagę jako inne. Postulowane rozwiązanie w lepszym stopniu pozwoli zrównoważyć relacje dwóch obszarów nieostrości.

Sposób wyliczenia tych sytuacji jest właściwy i lepiej oddaje istotę sztucznego sposobu działania w porównaniu z unormowaniem w poprzednim stanie prawnym. Docelowo zapewne sytuacje, które są uwzględniane jako sztuczny sposób działania, będą dodawane przez ustawodawcę podatkowego. Warto również zauważyć, że normodawca stosunkowo często posługuje się przy poszczególnych determinantach realizacji określeniami nieostrymi, których obszar nieostrości należy odnosić do uznanego za wyjściowy. W analizie tych determinantów, wyodrębnionych czy też przypasowanych do poszczególnych sytuacji wskazanych w art. 119c § 2 o.p., można podjąć próbę doprecyzowania niektórych obszarów nieostrości, a zatem ich

ograniczenia przez wprowadzone definicje legalne. Chodzi o te sytuacje, w których ustawodawca odnosi się do uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, czyli braku tego uzasadnienia. Jest to bowiem pewna konsekwencja wątpliwości zgłaszanych już przy rozpatrywaniu wyjściowego obszaru nieostrości. Wydaje się zatem słuszne postulowanie umieszczenia definicji nie tylko uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, ale także braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego.

## Podsumowanie

Na podstawie wyróżnionych w niniejszym opracowaniu determinantów wprowadzenia definicji legalnej sztucznego sposobu działania można przyjąć ogólny wniosek, że ustawodawca podatkowy kierował się podstawami formułowania definicji legalnej ograniczającej nieostrość, które można ustalić w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Przy tym szczegółowa analiza spełnienia tych determinantów wymaga odniesienia się do wyjściowego obszaru nieostrości, który jest konsekwencją umieszczenia określenia nieostrego „sztuczny sposób działania” w regulacji art. 119a § 1 o.p., a następnie jego ograniczenia w pierwszej części definicji legalnej zawartej w art. 119c § 1 o.p. Następnie wypada odnieść się także do dalszego ograniczenia obszaru nieostrości poprzez determinanty realizacji wskazane w art. 119c § 2 o.p. Dokonana ocena staje się podstawą sformułowania kilku postulatów do ustawodawcy podatkowego w kierunku doprecyzowania niektórych określeń nieostrych w formie nowych definicji legalnych. Chodzi zatem o definicję legalną kryterium podmiotu działającego rozsądnie czy też uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a także braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego. Warto też postulować rezygnację z określenia nieostrego dominującej miary, gdyż powoduje to obawy o zachowanie wyjściowego obszaru nieostrości.

## Bibliografia

- Borszowski P., *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018.
- Rozporządzenie z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.



## Legal definition of an artificial mode of action

### Summary

The article analyzes the legal definition of an artificial mode of action. This is a legal definition introduced in the anti-avoidance clause. The base determinant and the determinants of the implementation of this definition were distinguished. Then their fulfillment was assessed. This analysis gave grounds for formulating postulates to change some legal provisions. It concerns introducing new definitions that clarify some concepts.

**Keywords:** legal definitions, unclear terms, artificial mode of operation

**Павел Боршовський**

Вроцлавський університет

## Легальна дефініція штучного способу дії

### Анотація

У нормативній формі уникання оподаткування податковий законодавець звертається до формулювання “штучний спосіб дії”. Це, безперечно, розмите визначення, котре вимагає введення легальної дефініції. Цей різновид легіслаційного засобу був створений, виходячи із специфіки унормування пунктів проти уникання оподаткування. Автор статті робить спробу оцінки цієї дефініції з погляду певних детермінантів її створення, котре з’ясовує шляхом звернення до наказу про “Основи праводавчої техніки”. В цій статті отожд представлено суть початкового детермінанту і детермінанту реалізації цієї дефініції. При цьому початковий детермінант слід розглядати на двох рівнях аналізу: на першому рівні — шляхом звернення до вихідної сфери “розмитості” зазначеного в ст. 119-й § 1 податкового закону Польщі, на другому рівні аналізу, котрий можна здійснити на базі деяких елементів цієї дефініції, поданих в ст. 119, § 1 податкового закону Польщі. Відповідно детермінанти реалізації слід виокремити на основі ст. 119с § 2 податкового закону Польщі.

Проведена в наступній частині статті оцінка реалізації цих детермінантів дозволяє зробити висновок, що законодавець у питаннях податкування керувався базовими формулюваннями легальної дефініції, що обмежує розмитість норм податкового права, і котрі можна розрізняти за допомогою наказу про “Основи праводавчої техніки”. Водночас необхідність вивчення відношення до початкової сфери розмитості сталась основою для формулювання кількох тверджень щодо внесення нових легальних дефініцій розмитих визначень. Вони, власне, і є нині складовими елементами дефініції штучного способу дії. Подається для суб’єкту, що діє розважливо, критеріїв обґрунтування економічних причин або ж відсутності економічного та

господарського обґрунтування. Слід також постулювати про відмову від практики використання розмитих визначень доміантної міри, оскільки це дає підстави для побоювань збереження вихідної сфери розмитості.

**Ключові слова:** легальна дефініція, розмиті визначення, штучний спосіб дії